



Doç. Dr.
Oğuzhan Aydemir



Doç. Dr.
Mehmet Erkan

Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi

Doç. Dr. Oğuzhan Aydemir
Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF

Doç. Dr. Mehmet Erkan
Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF

Özet

Osmanlı muhasebe sistemi hakkında son zamanlarda yapılan çalışmalar sonucu birçok bulgular elde edilmiş ve literatüre kazandırılmıştır. Bu çalışmalar daha başlangıç aşamasında olup araştırılmaya devam edilmektedir. Özellikle, uluslararası kongre ve sempozyumlar ile, kullanılan muhasebe yöntemi dünyaya tanıtılmaktadır. Merdiven yöntemi olarak adlandırılan ve ilk izlerine Abbasiler'de rastlanan muhasebe kayıt yöntemi, İlhanlılar ve Osmanlılar tarafından da kullanılmıştır. Yaklaşık 1100 yıllık ömre sahip olan yöntem Orta Doğu'da doğmuş ve gelişmiştir.

Genel olarak, Merdiven Kayıt Yöntemi ile ilgili bilgiler detaylı bir şekilde Risale-i Felekiyye ve Başbakanlık Osmanlı Arşivi'nden elde edilen belge ve dokümanlardan elde edilmektedir. Risale-i Felekiyye İlhanlılar tarafından kullanılan muhasebe yöntemini (Merdiven Yöntemi) detaylı bir şekilde sekiz bölüm halinde, uygulanan muhasebe kuralları ve kullanılan muhasebe defterleri ile birlikte anlatmıştır. Arşivlerden elde edilen kayıt örnekleri sayesinde ise Osmanlı muhasebe sistemi (Merdiven Yöntemi) hakkında daha detaylı bilgiler elde edilmiştir.

Elde edilen tüm bulgular değerlendirildiğinde, merdiven yönteminin tek taraflı muhasebe kayıt yöntemi ile çift taraflı kayıt yöntemi arasında karma bir yöntem olduğu söylenebilir.

Anahtar kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Tarihi, Merdiven Yöntemi.

JEL sınıflandırması: M40, M41, M49.

Abstract (Stairs Method and Today's Accounting System)

Recent studies about accounting system of Ottoman Empire have obtained many findings. These studies are in the initial stage and therefore they continue. Especially, accounting system used has been introduced to the world by international congresses and symposiums. The first traces of this method are found in the accounting records of the Abbasid State. Then, it was used by Ilkhanids and Ottoman Empire. Method having a lifespan of 1100 years was born and developed in the Middle East.

Generally, detailed information about stairs method are obtained from Risale-i Felekiyye and documents in the Turkish Republic Prime Ministry Ottoman Archives. Risale-i Felekiyye was introduced the accounting system used (stairs method) by Ilkhanids with accounting rules applied and accounting books used in detail in eight chapters. Also, recording samples achieved from archives present more detailed information about Ottoman accounting system (stairs system).

At this point, it must be mentioned that Stairs record method while meeting the principles and foundations of double entry accounting method, allowed the use of uniform record technique at the same and from this point of view, it can be accepted as a hybrid record method.

Key words: Accounting, Accounting History, Stairs Method.

JEL classification: M40, M41, M49.

Giriş

Tarih boyunca birçok muhasebe yöntemi kullanılmış ve muhasebe tarihi içerisinde ömrünü tamamlamıştır. İslam muhasebesi ile ilgili tarihsel araştırmalar İngilizce olarak yayınlanmaya başlanmasına rağmen, daha başlangıç aşamasındadır. Osmanlı imparatorluğu muhasebe sistemiyle ilgili Oktay Güvemli'nin dört cilt olarak yapmış olduğu yayınlar (Türk Devletleri Muhasebe Tarihi) literatüre büyük katkı sağlamıştır (Napier, 2009). Tarih içerisinde kullanılan ve ömrünü tamamlayan muhasebe kayıt yöntemlerinden birisi de Merdiven Yöntemi'dir. Osmanlı İmparatorluğunun 500 yıl kullandığı, devlet muhasebe kayıt yöntemi olan Merdiven Yöntemi, Orta Doğu'da doğmuş ve gelişmiştir. Yöntem yaklaşık olarak 1100 yıl kullanıldıktan sonra yerini batı ülkelerinde kullanılan çift taraflı muhasebe kayıt yöntemine bırakmış ve ömrünü tamamlamıştır. Merdiven Yöntemi'nin ilk kullanımına Arap yarımadasında hüküm süren Abbasi Devleti'nin VIII. Yüzyıldaki devletin mali işlemleriyle ilgili muhasebe kayıtlarında rastlanmaktadır. Merdiven Yöntemi son olarak, XIX. yüzyıl sonlarına kadar Osmanlı İmparatorluğu tarafından kullanılmıştır.

Yöntem bir devlet muhasebesi olarak doğmuş ve gelişmiş olmasına rağmen, yöntemin uygulandığı devletlerin iktisadi kuruluşlarında da kullanıldığına ilişkin veriler bulunmaktadır. Devlet muhasebe kayıt yöntemi olan Merdiven Yöntemi'nin doğduğu ve geliştiği üç devlet vardır. Bu devletler sırasıyla; Abbasi Devleti (750-1258), İlhanlı Devleti (1251-1353) ve Osmanlı Devleti (1299-1922) dir. Yöntemin, ilk ortaya çıkış izlerine Ortadoğu'da Abbasiler'de rastlanmıştır (geniş bilgi için bkz. Erkan vd., 2007b). Abbasiler'deki ilk örnekler Harun Reşid dönemine (766-809) aittir. Moğollar MS 1258'de Bağdat'ı fethedince, Abbasiler tarafından kullanılan devlet muhasebesi yöntemi de bugünkü İran'da bir Moğol devleti olarak kurulan İlhanlılar'a geçmiş ve burada gelişmiştir. İlhanlılar gelişmiş bir ekonomi ve finansal sisteme sahipti. Böyle güçlü bir altyapıya sahip olan ülkenin gelişmiş bir muhasebe sistemine sahip olması da normaldir. İlhanlılar'a komşu olan ve çeşitli anlaşmalar yapan Osmanlı Devleti de bu yöntemi İlhanlılar'dan alarak kullanmıştır. Osmanlılar'da olgunluk dönemini yaşayan yöntem 1879 yılına yani çift taraflı muhasebe kayıt yöntemine geçiş tarihine kadar bir devlet muhasebesi olarak kullanılmıştır. Kısacası, 1100 yıllık ömrü içerisinde yöntem sürekli olarak ge-

lişmiştir. Bu gelişim içerisinde yöntemin esasları korunmuş olmakla beraber, önemli değişimler olmuştur (Erkan vd., 2006; Elitaş vd., 2008a:674).

Osmanlılar tarafından yaklaşık 500 yıl boyunca kullanılan bu muhasebe kayıt yöntemi yalnızca devletin muhasebesinde değil, devletin mali hareketlerini kayıt altına alarak sürekli denetlediği devlet işletmelerinde ve vakıflarda da kullanılmıştır. Merdiven Yöntemi kullanıldığı süre içerisinde değişen koşullara göre gelişim göstermiş ve devletin her türlü muhasebe kayıt gereksinimini de karşılamıştır.

Farsça ismi Merdiban olan yöntemin özelliklerini İlhaneliler zamanında yazılan dört muhasebe öğreti kitabında görebiliriz. Bunlar, Saadetname, Kanunu Saadet, Cemaiu-l Hesab ve Risale-i Felekiyye Kitab-Us Siyakat'dır. Bu kitaplardan biri olan ve 1363 yılında yazılan Risale-i Felekiyye'nin yazarı Abdullah El-Mezanderani merdiven yöntemini kendisinin icat etmediğini ve kayıt prosedürlerini kısaltmak isteyenler tarafından geliştirildiğini belirtmektedir. Risale-i Felekiyye İlhaneliler tarafından kullanılan muhasebe yöntemini (merdiven yöntemi) detaylı bir şekilde sekiz bölüm halinde, uygulanan muhasebe kuralları ve kullanılan muhasebe defterleri ile birlikte anlatmıştır. Yapılan araştırmalar, burada belirtilen kuralların günümüz muhasebe kurallarının bir çoğu ile örtüştüğünü göstermektedir. Bununla birlikte, Merdiven Yöntemi bir devlet muhasebesi olduğu için nakit, varlık, sermaye ve kar hesaplarını içermemekteydi. Bu nedenle yöntem özel sektörün ihtiyaçlarına cevap vermemekteydi (Erkan vd., 2006; Güvemli, 1995: 286). Bununla birlikte, tarihsel bulgulara göre Osmanlı dönemine ait muhasebe öğreti kitabına rastlanmamaktadır. Bunun nedeni ise muhasebenin usta-çırak ilişkisi şeklinde öğretilmesidir (Erkan vd., 2006).

Osmanlı İmparatorluğu'ndan (1299-1922) kalan yaklaşık olarak 95.000.000 adet belge ve 360.000 adet muhasebe defteri vardır. Bu sayılara Bulgaristan, Makedonya, Sırbistan ve Yunanistan gibi Balkan ülkelerinde bulunan arşivlerdeki belge ve defterler dahil edilmemiştir. Bu belgelerin %90'ı Başbakanlık Osmanlı Arşivleri'nde, % 10'u Topkapı Sarayı, Dolmabahçe Sarayı, Tapu ve Kadastro Arşivi, Deniz Arşivi, İstanbul Müftülüğü, Yıldız Sarayı ve Türk-İslam Eserleri Müzesi'ndedir. Tapu ve Kadastro Arşivi hariç diğer adı geçen tüm arşivler İstanbul'dadır. 95 Milyon belgenin yaklaşık % 20'si hasarlıdır. Yararlanılabilir durumda olan belgelerin yaklaşık % 20'sinin, yani yaklaşık 15.000.000 adedinin muhasebe ile ilgili olduğu tahmin edilmektedir. Bu belgeler, muhasebe kaydının dayanağı olan belgeler ve muhasebe bölümleri arası bilgi aktarma belgeleridir. Osmanlı arşivlerine defterler açısından bakıldığında ise 360.000 defterin tahminen yarısı devlet raporlarından oluşmaktadır. Bu raporlar, sosyal (insan ve varlık sayımları gibi), mali (devlet gelir ve giderleri ile ilgili incelemeler gibi), askeri (askerlik yaşına gelen-

lerin sayımı gibi) konular ile ilgilidir. Defterlerin kalan yarısı ise muhasebe defterleridir. Bu muhasebe defter ve belgelerinin %90'ı XIX. yüzyıl sonuna kadar olan defter ve belgelerden oluşmaktadır. Diğer bir deyişle, defter ve belgelerin % 90'ı Osmanlı'nın yararlandığı muhasebe sistemi olan Merdiven Yöntemi'ne aittir (Elitaş vd., 2008a: 189-190).

Osmanlı dönemine ait defter ve dokümanlar 15. yüzyıla kadar gitmektedir. Bu yüzyıla ait dokümanların çoğu, zamanının ticaret merkezi olması dolayısıyla Bursa yöresi ile ilgilidir. Fatih Sultan Mehmet öncesi pek doküman bulunamamıştır. Bunun sebebi ise ülke başkentinin sürekli olarak yer değiştirmesi ve belgelerin 15. Yüzyılın başında Timur istilası sonucu yok olmasıdır (Başbakanlık Osmanlı Arşivi Rehberi, 1992: 15). Buna rağmen, İstanbul'un Fethinden sonra dokümanların devamlı olarak muhafaza edildiği bilinmektedir. Muhasebe defterleri hem merkezde hem de taşrada tutulmaktaydı. Taşrada tutulan defterler merkeze gönderilmekteydi. Devlet Muhasebesi olarak 1100 yıllık bir ömre sahip olan Merdiven Yöntemi'ne ilişkin belgelere, Osmanlı İmparatorluğu tarafından yöntemin 1879 yılında terk edilip çift taraflı kayıt yönteminin benimsenmesine kadarki döneme kadar rastlanmaktadır (Erkan vd., 2006).

Merdiven Yöntemi'nde çok sayıda defter tutulmuştur. Bunlar; Ruznamçe (Günlük Defter), Evarece (Büyük Defter), Tevcihat (Masraf izleme defteri), Tahvilat (kişi hesaplarını izleme defteri), Müfredat (illerin gelir ve giderlerinin kayıt edildiği defter), Defter-i Camiü'l Hesap (devlet gelir ve giderlerinin yıllık olarak bir araya getirildiği defter), Defter-i Kanun (Devlet vergilerinin tanıtıldığı kitap) adlı kayıt defterleridir. Arşivdeki muhasebe defterleri incelendiğinde önce günlük defter kayıtlarının yapıldığı sonra kayıtların bu defterden, büyük defter niteliğindeki konularına göre ayrılmış deftere aktarıldığı görülmektedir¹.

Osmanlı'da kullanılan defterlere verilen isimlerde günlük defter deyimini kullanılmıştır. Büyük defter ismi kullanılmamasına rağmen büyük defter niteliğindeki defterler konularına göre ayrılarak adlandırılmıştır. Örneğin, Mukataa defteri, Cizye defteri gibi. Osmanlı'da tahakkuk esasına dayalı muhasebeden yararlanılmıştır. Çünkü devlet yıl başında tahsil edilecek vergi tutarını ilgili mükellefe bildirmekte ve tahsil edilecek olan bu vergi alacağı, konusuna göre ilgili deftere (büyük defter) kayıt edilmekteydi. Yıl içinde vergi tahsilatı yapıldıkça ilgili mükellefin borç tutarı mahsup edilirdi. Bu yönetime göre, dev-

1) Ekici, C., Oğuz, M., Aydemir, O., Elitas, C. ve Özbek, M. "Osmanlı İmparatorluğu Devlet Muhasebe Sistemi: Merdiven Yöntemi'nin Kullanım Alanları (State Accounting System in the Ottoman Empire: Application Areas of Stairs Method)", Katalog ("The 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History" için), İstanbul: Seçil Ofset, 2010- Önsöz-Oktay Güvemli.

letin yapmış olduğu giderler de, yıl başında ilgili hesaplara kayıt edilir ve yıl içerisinde de ödemeleri yapılırdı. Büyük defter niteliğindeki bu defterlerden toplanan bilgiler yıl sonu itibarıyla de bir araya getirilirdi. Böylece devletin yıl sonu gelir ve giderlerinin toplam tutarları saptanmış olurdu. Böylece bütçe gerçekleşmesi ortaya konulmuş olurdu².

Devletler tarafından kullanılan bu yöntemde, mali işlemle ilgili asıl tutarın yazılması ve onu oluşturan tutarların alt alta merdiven basamağı biçiminde sıralanması Merdiven Yöntemi isminin kullanılmasına neden olmuştur. Osmanlı Devleti'nde bu yöntemden 1879 yılına kadar yararlanılmıştır. Sözü edilen yılda, çıkarılan bir Padişah Fermanı ile bu yöntem terk edilerek çift taraflı kayıt yöntemi kabul edilerek kullanılmaya başlanmıştır. Bu yöntemle ilgili bir diğer önemli konu da yöntemin uygulanmasında siyakat harf ve rakamlarının kullanılmasıdır. Bu yazı türü noktasız Arap harfleri ile yazılmaktaydı (Güvemli, 2000; Elitaş vd., 2008a).

Merdiven Yöntemi'nin Temel Özellikleri

• Merdiven Yöntemi'nin temel özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Erkan vd., 2007a; Elitaş vd., 2008a: 182)

• Devletçiliğin egemen olduğu ülkelerde devlet muhasebesi için kullanılmıştır.

• Devletin gelirleri ve giderleri açısından vergi gelirlerinin toplanması ve harcanması esasına dayanır.

• Her bir eyalete ait vergi, toplam vergi gelirlerinin ve vergi türlerinin alt alta yazılması yoluyla hesaplanır ve tahmin edilir.

• Harcama türleri ve tutarlarının alt alta sıralanması esastır.

• Sistemin muhasebenin tahakkuk esasına göre çalışması esastır. Ancak tahakkuk maddesi yapılmadan işlemlerin yürütüldüğü bilinmektedir. Tahakkuk tutarı ise başka bir yerde takip edilmektedir.

• Sistem hem miktar ve hem de tutar yazmaya müsait bir özelliğe sahiptir.

• Devletin bir yıllık gelirlerinin tek bir kayıt ile yapılabilmesini sağlar.

Merdiven Yöntemi ve çift taraflı kayıt sistemi

Genellikle çift taraflı kayıt tekniğinin başlangıcının 1494 yılında bir rahip olan ünlü İtalyan matematikçi Luca Pacioli'ye dayandığı kabul edilmektedir. Aslında Luca Pacioli, çift taraflı muhasebe sistemini bulmadı, ama bu sistemi ilk defa "Suma de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita" adlı

2) Ekici, C., Oğuz, M., Aydemir, O., Elitas, C. ve Özbek, M. "Osmanlı İmparatorluğu Devlet Muhasebe Sistemi: Merdiven Yöntemi'nin Kullanım Alanları (State Accounting System in the Ottoman Empire: Application Areas of Stairs Method)", Katalog ("The 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History" için), İstanbul: Seçil Ofset, 2010- Önsöz-Oktay Güvemli.

kitabıyla yazılı duruma getirmiştir (Penndorf, 1997: 83). Bu nedenle, çift taraflı kayıt sisteminin başlangıcı Luca Pacioli'ye dayandırılmaktadır.

Bununla birlikte, Merdiven Kayıt Yöntemi, yapısı itibarıyla hem tek taraflı muhasebe kayıt yöntemine (örneğin; sadece gelirin kaydedilmesi gibi) ve hem de çift taraflı muhasebe kayıt yöntemine uygun bir yapıdadır. Diğer bir deyişle, Merdiven Kayıt Yöntemi, modern muhasebenin kayıt tekniği olarak kabul gören çift taraflı kayıt tekniğinin özelliklerini çok büyük ölçüde karşılamaktadır. Merdiven Kayıt Yöntemi'nin çift taraflı kayıt tekniği ile ortak olan özellikleri şu şekilde sıralanabilir; (Elitaş vd., 2009: 43-44)

- Yevmiye madde numarası,
- Yevmiye maddesi başlangıç çizgisi,
- Tarih,
- Açıklama,
- Borçlu hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin soluna yakın bir şekilde yazılması,
- Alacaklı hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin ortasına yakın bir yere yazılması,
- Alt hesapların ana hesaba göre daha içerden başlaması, ancak alt hesapların bazı kayıtlarda alt alta yazılırken bazı yevmiye kayıt örneklerinde ise yan yana yazıldığı görülmektedir. Yan yana yazılması, anılan devletlerde yazının sağdan sola doğru yazılmasının bir etkisi olarak da kabul edilebilir.

Merdiven kayıt yöntemi üzerinde yapılan çalışmalarda çift taraflı kayıt tekniğine göre görülen en büyük farklılıklar ise aşağıdaki gibi belirtilebilir: (Elitaş vd., 2009: 43-44)

- Borçlu ve alacaklı hesaplara ait kayıtların yevmiye kayıtlarında her zaman çok belirgin şekilde yazılmadığı bunun da bazen hangi hesap(lar)ın borçlu hangi hesap(lar)ın alacaklı olduğunun tespitinde biraz zaman harcanmasına yol açması.
- Yevmiye maddesi bitiş çizgilerinin her zaman kullanılmadığı da görülen başka bir eksiklik. Bununla birlikte, biten bir yevmiye kaydından sonra gelen yeni bir yevmiye maddesinin başlangıç çizgisi önceki maddenin bitiş çizgisi olarak da kabul edilebilir.

- Ayrıca kayıtlarda miktarlar ile tutarların birlikte kullanıldığı da görülmüştür. Bu kullanımlar daha çok miktarın kaç para ettiğini göstermek amacıyla bir matematiksel işlemin ardından tutarın yazılması şeklindedir.

Tüm bu açıklamalar aslında çift taraflı kayıt tekniğinin Luca Pacioli'den önce Merdiven Kayıt Yöntemi ile belli ölçüde kullanıldığını göstermektedir. Tüm bu sebeplerden dolayı, Merdiven Yöntemi'nin tek taraflı muhasebe kayıt yöntemi ile çift taraflı kayıt yöntemi arasında karma bir yöntem olduğu da söylenebilir (Elitaş vd., 2008b).

Merdiven Kayıt Yöntemi'nde Kullanılan Yazı: Siyakat

Siyakat, Arapça “siyâk” ve “siyâkat” sözleri “savk” kelimesinden türemiştir. Savk kelime manası ile, hayvanı gütme, ardından yürütme, ilerletme, takip etme, iterek sürme gibi anlamlara gelmektedir. Önceleri, muhasebede kullanılmak üzere çok kısaltılmış ve noktasız yazı şekli (stenografik yazı) için verilen siyakat ismi, zamanla, bilhassa rakamlar ve daha sonra da muhasebe manasını kazandı. O kadar ki muhasebe kitaplarında isim olarak dahi kullanıldı: “Şems us-siyâk = Muhasebe Güneşi”, “Bahr us-Siyâk = Muhasebe Denizi”, “Kitâb us-Siyâka= Muhasebe Kitabı” gibi (Otar,1991: 13-14). Bir çok İslam devletinde muhasebe kayıtlarında kullanılan siyakat yazısı bu nedenle bir ilim dalı olarak değer görmüş ve ilm-i siyakat olarak adlandırılmıştır (Öztürk, 1996: 18-19).

Siyakat, Maliye, Defterhane ve Vakıf dairelerinde kullanılmış resmi bir yazıdır. Siyakat ilk olarak Irak'ta Abbasiler zamanında kullanılmaya başlanmıştır. Anadolu'ya da Selçuklular zamanında geldiği bilinmektedir. Ancak, İran yoluyla geldiği kabul edilmektedir. Siyakat Selçuklular'da vardı, ancak onlar farklı bir tarzda uygulamışlardır. Osmanlılar'a da onlardan değişik şekilde intikal etmiştir. Fakat, bu ıslah ve tadilde Hüsam ve Cafer Çelebilerin önemli rolleri olmuştur (Günday, 1989: 1).

Siyakat yazısının İslam halifesi Hz. Ömer zamanından beri var olduğu da iddia edilmektedir. Daima Farsça ibareli muamele kayıtlarıyla birlikte kullanıla gelmiş olması, İran taraflarından Anadolu'ya getirilmiş olduğuna işaret etmektedir. Malazgirt zaferi Anadolu'nun kesin şekilde istilasını ve Selçuklu Devleti'nin kurulmasını sağlamış olduğuna göre XI. yüzyılın sonları Divan rakamlarının Anadolu'ya giriş tarihi olarak kabul edilmektedir (Günday, 1989:1).

Kısacası, siyakat, eski yazılardan birinin adıdır. Osmanlı'da resmi ve özellikle de mali işlerde kullanılmıştır. Defterlerde ve tezkirelerde görülen kısalık, anlamada güçlük ve bilgi sahibi tarafından okunabilen özelliklere sahiptir. İnce, birbirine girift, noktasız ve dik yazıldığı için az yer kaplar ve çabuk yazılır. Kolay okunabilen bir özelliği olduğu gibi, çok eski tabirleri içeren ve ancak uzmanları tarafından okunan özelliği de vardır. Uzun hatlarla yazılmış olanları bulunduğu gibi, kısa şekillerle yazılmış olanları da mevcuttur. Bir sıraya dizilmiş harflerin bazılarının sonları uzatılmış bir yazıdır.

Siyakat alfabesinde nokta, hemen yok gibidir. Yalnız; C (ح), P (پ) ve Ş (ش) harflerinde nokta vardır. Bazen N (ن) yerine () nokta veya () kullanılmıştır. Siyakatte noktalı harfler mevcuttur. Fakat umumi-

yetle noktalar terk edilmiş olup, okunuşu okuyanın bilgi ve becerisine ve Osmanlı kültürü üzerindeki bilgiye bağlıdır. Ancak hatırlatılmalıdır ki, şahısların kendilerine göre yaptıkları özellikler vardır. Ayrıca her devrin farklı bir üslubu olduğu da bilinmektedir (Günday, 1989: 2).

Siyakatte önemli bir yeri de kullanılan sayılar oluşturmaktadır. Roma rakamlarının harfleri rakam olarak kullanmaları ve sıfır (0) sayısına sahip olmamaları, kayıtların tutar hanelerinin çok yer kaplamasına ve anlaşılmasının güçleşmesine neden olmaktadır. Oysa siyakatte sayılar hem az yer tutuyor, hem de tüm sayıların yazılması mümkün oluyordu. Örneğin, ister miktar ister para birimi olsun 7966 sayısı Batı Avrupa ülkelerinde 1400'lü yıllara kadar yevmiye kayıtlarında Romen rakamları kullanılarak aşağıdaki şekilde yazılmaktaydı:

VIIM VIC IIIIXX XVIII

Bu ise kayıtlarda çok fazla yer kaplamaktadır. Siyakat rakamları kullanıldığında bu sorun ortadan kalkmaktadır. Siyakat rakamları ile 7966 sayısı ۷۹۶۶ şekliyle yazılmaktaydı (Erkan vd., 2006). Bununla birlikte, Avrupa ülkeleri de zaman içerisinde Arap harfleri kullanmaya başlamıştır. Batı Avrupa ülkelerinde muhasebe kitaplarında Arap harflerinin kullanımı 16. Yüzyılın sonları ile 17. Yüzyılın başlarından itibaren tamamen yaygınlaşmıştır (Güvemli, 1995:217-218)

Merdiven Yöntemi'ni Kullanan Devletlerin Ortak Yönleri

Merdiven Yöntemi'nin sırasıyla Abbasiler, İlhanlılar ve Osmanlılar tarafından kullanılmış olması rastgele değildir. Merdiven yöntemini kullanan Abbasi Devleti (750-1258), İlhanlı Devleti (1251-1353) ve Osmanlı Devleti (1299-1922) birbirlerine yakın coğrafyalarda hüküm sürmüş devletlerdir. Bu üç devletin birçok ortak yönleri vardır. Bunlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Elitaş vd., 2008a: 676):

1. İslam kültürü: İlhanlı Devleti'ni kuranlar Müslüman olmayan Moğollardır. Fakat devleti yöneten kadrolar ise İslam kültüründen gelen Arap, Fars ve Türk memurlardır. Kısacası, her üç devletin yönetimi de aynı dini kültürü paylaşan kişilerden oluşmuştur. İslam dini bu devletlerin, siyasi ve mali yönetiminde etkili olmuştur. Devletlerin tüm mali kurumları birbirlerinin aynısı olup, vergi yasalarında, harcamalarda tamamen dini kuralların geçerli ve hâkim olduğu gözlenmektedir.

2. Kültürler arası ilişkiler: Bu devletlerin mali yönetiminde egemen olan Arap ve Fars kültürüdür. Arap-İslam kültürüne sahip olan devlet adamları

Abbasi Devleti'nin mali yönetiminde söz sahibi olmuşlardır. Aynı zamanda, Arap-İslam kültürü ve komşusu olan Fars kültürü, İlhanlılar'ın devlet yönetiminde tamamen etkili olmuştur. Osmanlı devletinde ise, özellikle mali yönetim devletin siyasi yönetiminden çok daha fazla Fars ve Arap kültürlerinin etkisinde kalmıştır. Arapların etkisi, vergicilik alanında, İslam geleneklerinin, şeriat kurallarının uygulanması nedeniyle olmuştur. Fars kültürünün etkisi ise, edebiyat gibi sanat dünyasının çeşitli etkinlikleriyle birlikte, mali yönetim geleneğinin Osmanlı devletinin kuruluş döneminde İlhanlılar'a vergi ödemesi sırasında öğrenilmesi ile kendisini göstermiştir.

3. Siyasi ve askeri hareketler: Moğol faktörü her üç devletin siyasi ve askeri yönetiminde etkili olmuştur. 1258 yılında Abbasi Devleti'ne son veren devlet Moğollar'dır. Ancak Moğollar, Abbasiler'in devlet yönetiminde yer alan bilge kişileri yanlarına alarak onları İlhanlı Devleti'ne getirmiş ve devletin mali yönetiminde onlardan yararlanmayı ihmal etmemişlerdir. Moğollar'dan gelen bu devlet adamları, Arabistan yarımadasında kullandıkları mali yöntemi burada da aynı şekilde kullanmışlardır. Aynı zamanda Abbasi Devleti'nin İran'a hakim olduğu dönemlerde, İran'daki Abbasi valilerinin kendi yönetiminde olan topraklarda da bağlı oldukları devletin (Abbasi Devleti) muhasebe yönteminden yararlandıkları bir gerçektir. Bu Abbasi valilerinin İran topraklarında bıraktıkları muhasebe kayıt kültürü, kuşkusuz İlhanlılar'ın yararlandıkları bir alt yapı olarak kendini göstermiştir.

Osmanlılar'ın Moğollar'dan etkilenmesi diğer devletlerden biraz farklıdır. Osmanlı Devleti'nin bu muhasebe kayıt yöntemini almasında da Moğollar'ın etkisi vardır. Osmanlılar Moğollar ile savaşmamışlardır. Moğollar'ın son egemenlik dönemleri Osmanlılar'ın ilk egemenlik dönemlerine rastlar. Moğollar, Osmanlı'nın doğusundadır. Osmanlılar büyüme ve gelişimini doğuya doğru değil, batıya (Balkanlar'a) doğru yapmayı planlayan yeni bir devlettir. Osmanlı'nın batıya doğru askeri hareketi yürütebilmesi için devletin doğu sınırlarında ortaya çıkacak bir Moğol sorununu yok etmesi gerekmektedir. Bunun için de, İran Moğolları (İlhanlılar) ile anlaşma yaparak onlara vergi ödemeyi kabul etmiştir. Bu vergiyi ödemelerinde karşılıklı mutabakat yapmak için bir kayıt sistemine gereksinim duymuştur. Ancak yeni kurulan bir devlet olarak kullandığı kayıt sistemleri yoktu. Vergi verme dönemlerinde İlhanlı memurlardan mali yönetimi ve muhasebe kayıt sistemlerini öğrenmişlerdir.

4. Yazı ve rakam kültürleri: Abbasiler'in, İlhanlılar'ın ve Osmanlı'nın kullanmış oldukları muhasebe yönteminin gelişmesine etkide bulunan çok önemli bir faktördür. Abbasiler, kökenleri gereği Arap harflerini (Arap yazısını) ve Arap rakamlarını kullanmışlardır. Bu yazı şekli bilindiği gibi sağdan sola doğru yazılan bir yazıdır. İlhanlılar, İran topraklarında kurulu bir devlet olarak yazı düzeninde Fars harfleri (Fars yazısı) kullanmışlardır. Bu yazı türü de Arapçadaki gibi sağdan sola doğru yazılmaktadır.

Osmanlılar'ın yazı kültüründe ise Arap harfleri hakim olmuştur. Hesap işlerinde yararlanılan rakamlar da Arap rakamlarıdır. Dolayısı ile Osmanlılar'da da sağdan sola doğru yazılan yazı kültürü kullanılmıştır. Kısacası, Merdiven Yöntemi, sağdan sola doğru yazı kültürüne ve Arap ve Fars harflerinin yazı karakterlerine göre gelişme göstermiştir. Örneğin, Arap harfleri ile yazılan yazılarda son harfin uzatılabilme özelliği Merdiven Yöntemi'nde günlük defterde maddelerin birbirlerinden ayırımı için kullanılmıştır ve bir nevi yevmiye maddede çizgisi görevi görmüştür.

5. Eyalet yapısı ve yönetiminin ortak kültüre sahip olması: Abbasiler'in, İlhanlılar'ın ve Osmanlılar'ın eyalet yönetim şekli ve kültürü de birçok yönden birbirlerine benzer özelliklere sahiptir.

6. Ekonomik çevre ve ticari kültür: Abbasiler'in üretim kültürü kamu gelirlerini ve bu da gelirler için uygun olan muhasebe metodunu etkilemiştir. Tarımsal ekonomiye dayalı üretimler bu gelirleri şekillendirmiş ve ticari kültür ve paranın kullanımı, nakit vergilerin temelini oluşturmuştur.

Merdiven Yöntemi Ve Günümüz Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke Ve Kuralları İle Bir Kıyaslama

Günümüz muhasebe sisteminde geçerli olan genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarının Merdiven Yöntemi'nde yer alıp almadığının araştırılması Merdiven Yöntemi'nde kullanılan kayıt usulünün gelişmişlik ve yeterliliğinin ne durumda olduğunu ortaya koymakta faydalı olacaktır. Bugün kullanılan iki temel muhasebe kayıt yöntemi vardır. Birincisi "Tek Taraflı Muhasebe Kayıt Yöntemi" diğeri ise "Çift Taraflı Muhasebe Kayıt Yöntemi" dir. Her iki kayıt yönteminde de muhasebe ilke ve kurallarına uygunluk söz konusudur.

Tek taraflı muhasebe kayıt yönteminde sadece gelirin veya sadece giderin yazılması esastır. Çift taraflı muhasebe kayıt yönteminde en az iki hesabın çalıştığı ve bunlardan birinin borçlanması durumunda diğerrinin alacaklanması temeline dayandığı bilinmektedir (Döring ve Buchholz, 2005: 24-25). Merdi-

ven Yöntemi'ndeki kayıt şekline bakıldığında ise, tek taraflı ve çift taraflı muhasebe kayıt yönteminden farklı olduğu tespit edilmektedir. Merdiven Yöntemi'ndeki kayıt usulünü yukarıda bahsettiğimiz yöntemlerden ayıran nedenleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Elitaş vd., 2008a: 737-749).

Bu yöntem incelendiğinde öncelikle tutulan defterler açısından farklılıklar olduğu görülür. Örneğin, Merdiven Yöntemi'nde kullanılan kayıt usulünde; varidat (gelir) ve masarifat (gider) kayıtlarının ayrı ayrı yapıldığı defterler vardır. Bir de her ikisinin birlikte de tutulduğu gelir ve gider defterleri vardır³. Bir diğer şekli de önce gelirin, arkasından da o gelirden yapılan giderlerin kaydedildiği defterlerdir⁴.

Yöntemlere muhasebe kayıt sistemi açısından baktığımızda, Merdiven Yöntemi'nin kullandığı kayıt yöntemi bize göre kendine özgü bir kayıt yöntemidir. Aynı zamanda günümüzde kullanılan tek taraflı ve çift taraflı muhasebe kayıt yöntemlerinin temellerini de içinde taşıyan bir kayıt yöntemidir. Diğer bir ifade ile, her iki yöntemin özelliklerini Merdiven muhasebe kayıt yönteminde açıkça görmek mümkündür. Bu durumda, Merdiven Yöntemi başlangıç tarihi itibarıyla, tek taraflı ve çift taraflı muhasebe kayıt yöntemlerinden çok daha eski tarihlere dayanması nedeniyle, tek taraflı ve çift taraflı muhasebe kayıt yöntemlerinin oluşumunda etkili olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Aşağıdaki tablo incelendiğinde, günümüz modern muhasebe genel kabul görmüş ilkeleri (kavramları) ile Merdiven muhasebe kayıt yönteminin kurallarının birçok noktada benzerlik gösterdiği görülmektedir. Buna göre, Merdiven Yöntemi'nin kullanıldığı dönemlerde, bugünkü muhasebenin temellerine uygun kayıt işlemlerinin yapıldığı söylenebilir. Tablo 1'de yöntemlerin karşılaştırılması yer almaktadır.

3) T.C. Başbakanlık Osmanlı Devleti Arşivleri, Kâmil Kepeci tasnifi defter no. 1920 ve 1973.

4) T.C. Başbakanlık Osmanlı Devleti Arşivleri, Kâmil Kepeci tasnifi defter no. 1721 ve 1722.

Tablo 1: Günümüz Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kuralları ile Merdiven Yöntemi'nin Karşılaştırılması

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Merdiven Muhasebe Kayıt Usulündeki Yeri ve Yapısı
<p>Sosyal Sorumluluk Kavramı: Bu kavram (ilke) işletmenin yürüttüğü işlerde yalnızca kendisi ve çevresinin çıkarlarını değil tüm toplumun menfaatini önde tutması gerektiğini ifade etmektedir.</p>	<p>Merdiven muhasebe kayıt usulü devlet işletmeleri için tutulduğundan, yapılan iş ve işlemlere ilişkin kayıtların bu ilkenin temel düşüncesi çerçevesinde yapıldığından hiçbir şüphe yoktur. Çünkü söz konusu devlet ve devletin varlıkları olduğunda gerek İslâm dininin (Şer'i Hükmümlerin) etkisi ve gerekse o dönemlere ilişkin gelenek ve görenekler, konuya olan yaklaşımları daha da hassaslaştırmakta idi.</p>
<p>Kişilik Kavramı: Bu kavram, işletmenin, sahip veya ortaklarından ayrı bir kişiliği olduğunu ifade eder. Biz buna "Hesapsal Kişilik" diyoruz.</p>	<p>Merdiven muhasebe kayıt usulü devlet tarafından kullanılan bir muhasebe usulü olduğundan, adı geçen Kişilik Kavramı'nın tam karşılığı bulunamamıştır.</p>
<p>Süreklilik Kavramı: İşletmenin ömrünün sonsuz olduğu temel yargısına dayanan bir kavramdır.</p>	<p>Süreklilik Kavramı içerik olarak Merdiven muhasebe kayıt usulünün de barındırdığı bir gerekliliktir. Çünkü hiçbir devlet belli bir süre sonra yok olmak için faaliyetlerini sürdürmez.</p>
<p>Dönemsellik Kavramı: İşletmenin sonsuz olarak kabul edilen ömrü, bir takım edinimlerini yerine getirebilmek amacıyla –ki bunlar varsa ortaklarına kâr dağıtmak, devlete vergisini ödemek gibi- genelde bir takvim yılı olarak kabul edilen sürelerle bölümlenmiştir. Bu kavram bunu ifade eder.</p>	<p>Bu yöntem devlet muhasebesinde kullanıldığı için Dönemsellik kavramı burada bir takım yükümlülükleri yerine getirmek amacı dışında bütçelerin oluşturulması, varidatın (gelirin) önceden tahakkuku ve gerçekleşmesi arasındaki farkın izlenmesi nedenlerinin ortaya konması gibi amaçlarla kullanılmıştır. İş ve işlemlere ilişkin yıl esas almak ve kayıtları ya yıl esasına göre veya inşaat işlerinde olduğu gibi iş tamamlanana kadar kayıt tutmak şeklinde olduğu görülmektedir.</p>

<p>Para İle Ölçülme Kavramı: İşletmede gerçekleşen tüm mali nitelikteki işlemler ortak bir ölçü birimi olan para ile, o ülke için belirlenmiş birimi ile muhasebeye yansıtılır. Daha da açık ifade etmek gerekirse ülkemizde muhasebe kayıtları “Türk Lirası” cinsinden yapılacaktır.</p>	<p>Her ne kadar belli bir dönem muhasebe kayıtlarında para dışı emtia cinsleri üzerinden kayıt yapılmış olsa da temelde o ülke için geçerli para cinsinden kayıt yapıldığı görülmüştür. Bu Abbasiler’de, İlhanlılar’da ve Osmanlılar’da da böyledir. Örneğin; Osmanlı İmparatorluğu’nda kayıtlar akçe ve/veya gurüş üzerinden tutulmuştur.</p>
<p>Maliyet Esası Kavramı: İşletme mal ve hizmet edinmelerinde daima mali veya hizmeti edinme maliyeti olan tutarı kullanacaktır. Kayıtların maliyetler üzerinden yapılması esastır.</p>	<p>Merdiven muhasebe kayıt usulünde de yapılan mal alış kayıtlarının (özellikle saray mutfak alışverişlerinin işlemlerinin yer aldığı Matbaâ-ı Amire kayıtlarında) bu kavramı doğrular nitelikte olduğu görülmektedir.</p>
<p>Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: İşletmede gerçekleşen her işlem belgeye dayalı olarak yapılmalı, belgesiz hiç bir kayıt muhasebeye ve dolayısıyla da mali tablolara yansıtılmamalıdır. Yine tüm işlemler herhangi bir grup veya zümrenin (ortaklar, kreditorler v.b. gibi) lehine veya çıkarına yarayacak şekilde yapılmamalı, bu konuda tamamen objektif olunmalı ve tarafsızlık muhafaza edilmelidir.</p>	<p>Yapılan araştırmalarda Tarafsızlık ve Belgelendirme kavramının içeriği doğrultusunda belge niteliğinde çok fazla belirtiyeye rastlanmamakla beraber, kayıtların yapılması esnasında kayıtları doğrulamak amacıyla bir yetkilinin (Kadı, Vezir, bazan Padişahın kendisi) tuğrasının kayıtların yapıldığı defterlere çekildiği ve bazan da kayıtların bir başka yetkilinin defterinden de “kontrol edilerek alınmıştır” şeklinde bir ifadeye yer verilerek doğruluğunun ve geçerliliğinin güvence altına alınmaya çalışıldığı görülmüştür. Özellikle nakit hareketlerinde ödemeyi yapan borçlunun adı parayı tahsil edenin ve parayı teslim alanın adlarına yer verildiği gözlenmektedir.</p>

<p>Tutarlılık Kavramı: İşletmeler farklı dönemlerde aynı muhasebe politikalarını izlemeye önem vermeli ve imkanlar ölçüsünde buna uygun davranmalıdır. Ancak yine de bir takım sebeplerden ötürü bu mümkün olmadığında bunu mali tablo dipnotlarında ilgili bilgi kullanıcılarına duyurmalı ve ilgili dönemde vergi beyannamelerinde de devlete değişikliklerini haber vermelidir.</p>	<p>Merdiven muhasebe kayıt usulünde muhasebe politikalarından ziyade kayıtların içeriklerindeki bilgilendirmenin, Abbasiler’den son kullanıcısı olan Osmanlı İmparatorluğu’na kadar değişmeden, ancak biraz daha zenginleştirilerek geliştirildiği görülmektedir. Örneğin; kayıtlarda bir sıra numarası verilmesi (T.C. Başbakanlık Osmanlı Devleti Arşivleri, Kâmil Kepeci tasnifi, defter no. 2018 bunun güzel bir örneğidir), tarihin yer alması, bir madde açıklaması yapılması, alt hesap mantığı doğrultusunda maddelerin detaylandırılması ki yönteme adını veren uygulamanın bu olduğu söylenmektedir, gibi.</p>
<p>Tam Açıklama Kavramı: İşletmeler, yayınladıkları mali tabloların herkesin anlayabileceği sadelikte, açıklıkta olmasına özen göstermeli, bilgi kullanıcılarına gerekli tüm açıklamaları yapmalıdır.</p>	<p>Merdiven muhasebe kayıt usulünün uygulama alanı devlet muhasebesi olduğu için bilgilerin üçüncü kişiler tarafından anlaşılmasına çok önem verilmemiştir. Muhasebe kayıtlarının yazıldığı siyâkat yazı sisteminin sadece mali işlerle ilgilenenler tarafından anlaşılabilmesi, okunabilmesi ve yazılabilmesi bunun bir göstergesidir.</p>
<p>İhtiyatlılık Kavramı: İşletme “basiretli bir tüccar” gibi davranmalı yani olası gider ve zararlarını dikkate alıp bunlar için karşılık ayırırken, gerçekleşmemiş gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemine kadar herhangi bir şey yapmamalıdır.</p>	<p>Özellikle, Osmanlı İmparatorluğu’nda yılbaşında yükümlüye borcu bildirilir. Bunun için 9 aylık gelir gerçekleştirmelerine 3 aylık da tahmini gelir beklentisinin eklenerek gelecek yıl için tahsil edilecek tutarın oluşturulduğunu görmekteyiz. Tahakkuk esasına göre yapılan bu işlemlerde beklenen gelirin elde edilememesi durumunda kayıpların telafi edilmeğe (özellikle Hazine-i Amire’den) çalışıldığı görülmektedir.</p>

<p>Önemlilik Kavramı: İşletme mali tablolarını yayınlarken gelecekte yapacağı herhangi önemli bir projesi varsa bunu belirtmeli veya tam aksine aleyhine sonuçlanabilecek önemli bir tazminat davası veya nakit çıkışı gerektirecek başka bir yükümlülüğü mevcut ise bunu bilgi kullanıcılarına duyurmalıdır. Çünkü bu tür proje, hak ve/veya yükümlülükler bilgi kullanıcılarının karar vermelerinde önemli birer etkidir.</p>	<p>Özellikle Osmanlı İmparatorluğu'nda olası seferler için hazineye para tutulduğu bilinmektedir. Ancak bunun muhasebe defterlerinde açıklanması pek görülen bir uygulama değildir. Tabii o dönem itibariyle mali tablo ve bunların dipnotları gibi kavramlar henüz söz konusu değildir.</p>
<p>Özün Önceliği Kavramı: Bazen bir takım konuların hukuki niteliği ile ekonomik özleri ters düşebilir. Bu durumda esas alınması gereken işlemin ekonomik özüdür. Örneğin çek, görüldüğünde ödenmesi gereken bir kıymetli evrakken Türk ticaret hayatında çek, senet gibi vadeli kullanılmaktadır. İşletmeler bu şekilde yani vadeli bir çek ellerinde mevcut olduğunda bunun yasal niteliğinden ziyade ekonomik özünü esas almalı ve çeki vadesinde tahsil etmelidir.</p>	<p>Merdiven Yöntemi'nde Özün Önceliği Kavramı çerçevesinde bir uygulama söz konusu olmamıştır.</p>

Kaynak: Elitaş vd., 2008a.

Merdiven Muhasebe Kayıt Usulü Kuralları ile Günümüz Muhasebe Kuralları Arasında Bir Kıyaslama

Aşağıda Tablo 2 ile, günümüzde kullanılan ve kanunlar tarafından uygulanması istenen birçok kural ile 1100 yıl kullanıldığı bilinen Merdiven muhasebe kayıt usulünün kuralları arasında bir karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 2: Merdiven Yöntemi Kayıt Kuralları ile Günümüz Muhasebe Kurallarının Karşılaştırılması

Günümüz Muhasebe Kuralları ve Şekli Yapı Özelliklerinden Bazıları	Merdiven Muhasebe Kayıt Usulünde Olup/Olmadığı ve Yapısı
Muhasebe kayıtlarının geciktirilmekten 10 gün içinde yapılması.	Var. Bu kural Osmanlı İmparatorluğu döneminde 15 gün olarak uygulanmaktaydı.
Tutulması zorunlu defterlerin notere tasdik ettirilmesi.	Var. Muhasebe defterleri Osmanlı İmparatorluğu için söylenecek olursa; Kadı, Defterdar, Vezir hatta bazen Padişah tuğrası çekilerek onaylanırdı.
Defterlerin ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından tutulması.	Var. Defterler usta-şakirt eğitim biçimi içerisinde mesleği öğrenmiş ve kendisine itimat edilen kişiler tarafından tutulurdu.
Kayıtlarda yevmiye madde çizgisi.	Var. Bu özellik Abbasiler'den Osmanlı İmparatorluğu'na kadar devam etmiş bir uygulamadır. Genelde kaydın niteliğini belirten bir kelime yevmiyenin başlangıcını oluşturur ve bu kelimenin son harfi bir çizgi ile uzatıldıktan sonra yazılırdı. Böylece kelime ile kelimenin son harfi arasında uzun bir çizgi yer alır ve kayıt bunun altına yapılırdı.

Kayıtlarda tarih yazılması.	Var. Tarih yazılması yine Abbasilerden Osmanlı İmparatorluğu'na kadar geçen tüm zaman dilimlerinde görülmüş bir uygulamadır.
Kayıtlara ilişkin yevmiye maddesi açıklaması.	Var. Söz konusu işleme ilişkin olarak yapılan açıklamaların bazen yarım sayfa sürdüğü bile görülmektedir. Abbasi ve İlhanlılar'da genelde yevmiye çizgisinin üzerinde yapılan açıklamaların Osmanlı İmparatorluğu devrinde yevmiye çizgisinin altında yapıldığı gözlenmektedir.
Alt hesap uygulaması.	Var. Yalnız burada alt hesaplar bilindik anlamda değil, bir üzüm salkımının aşağıya doğru olan akışı şeklinde yan yana veya çok uzunsa yan yana ve alt alta şeklinde olmaktadır.
Borç tutarlarının sola, alacak tutarlarının sağa yazılması.	Yok. Yanda ifade edildiği şekilde bir yapı söz konusu değil. Gelirler de, giderler de aynı hizaya yazılmaktadır.
Sayfa sonu toplamlarının alınması.	Kısmen. Bu uygulama bilindik bir şekilde olmaktan öte, hesap yoğun kayıtlarda kaydı yapan kişinin sağlama yapmak amacıyla çeşitli uygulamaları söz konusudur. Bunlardan en yaygın görüleni toplam hatası olup olmadığını denetlemek için gerçek rakamların üst yanlarına rakamın yarısını yazmaktır. Böylece gerçek toplamın yarısını her gerçek rakamın üst yanına yazarak yarısını almış olmaktadır.
Kayıtlarda hataların silinmeden, kazınmadan sadece üzerinin kayıt okunaklı kalmak kaydıyla çizilerek düzeltilmesi.	Var. Yanda belirtilen kural aynen uygulanmakta idi.

Her muhasebe kaydına bir yevmiye madde numarası verilmesi.	Var. Söz konusu uygulama özellikle Osmanlı İmparatorluğu döneminde daha sıkça görülen bir uygulamadır.
--	--

Kaynak: *Elitaş vd., 2008a.*

Tablo 2 incelendiğinde günümüz muhasebe kural ve şekli yapı özelliklerinin yaklaşık tamamının merdiven muhasebe kayıt yönteminde var olduğu görülmektedir.

Sonuç

Tarih boyunca birçok muhasebe yöntemi kullanılmış ve muhasebe tarihi içerisinde ömrünü tamamlamıştır. Bu yöntemlerden biri olan Merdiven Yöntemi, Orta Doğu’da doğmuş ve gelişmiştir. Devlet muhasebe kayıt yöntemi olan Merdiven Yöntemi’nin ilk izlerine Abbasi Devleti’nde (750-1258) rastlanmaktadır. Daha sonra gelişimini İlhanlı Devleti’nde (1251-1353) tamamlayan yöntem, Osmanlı Devleti’nde (1299-1922) olgunluk dönemine ulaşmıştır.

Merdiven Yöntemi ile ilgili İlhanlılar döneminde yazılmış dört muhasebe öğreti kitabı vardır. Osmanlılar döneminde ise herhangi bir kitap çalışması bulunmamaktadır. Bunun nedeni ise muhasebe kayıt yönteminin kural ve esaslarının usta-çırak ilişkisi yoluyla aktarılmış olmasıdır. Bununla birlikte, Başbakanlık Osmanlı Devlet Arşivi’nden elde edilen kayıt örneklerinden ve belgelerden elde edilen veriler, Osmanlı döneminde Merdiven Yöntemi’nin kullanılmasıyla ilgili detaylı bilgi sağlamıştır.

Merdiven Yöntemi ile günümüz çift taraflı kayıt tekniğinin birçok ortak özelliği bulunmaktadır. Bunlar, yevmiye madde numarası, yevmiye maddesi başlangıç çizgisi, tarih, açıklama gibi öğelerin kayıtlarda mevcut olmasıdır. Ayrıca, borçlu hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin soluna yakın bir şekilde yazılması ile alacaklı hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin ortasına yakın bir yere yazılması da örnek olarak verilebilir. Merdiven Yöntemi ile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları, ayrıca merdiven muhasebe kayıt usulü kuralları ile günümüz muhasebe kuralları karşılaştırıldığında birçok özelliklerin örtüştüğü görülmektedir.

Sonuç olarak, merdiven yönteminin tek taraflı muhasebe kayıt yöntemi ile çift taraflı kayıt yöntemi arasında karma bir yöntem olduğu söylenebilir.

Kaynakça:

- *Başbakanlık Osmanlı Arşivi Rehberi*, 1992: 15.
- *Başbakanlık Osmanlı Devleti Arşivleri, Kâmil Kepeci tasnifi defter no. 1920 ve 1973.*
- *Başbakanlık Osmanlı Devleti Arşivleri, Kâmil Kepeci tasnifi defter no. 1721 ve 1722.*
- *Döring, Ulrich ve Rainer Buchholz (2005), Buchhaltung und Jahresabschluss*, 9. Baskı, Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- *Ekici, C., Oğuz, M., Aydemir, O., Elitaş, C. ve Özbek, M. (Editörler) (2010), “Osmanlı İmparatorluğu Devlet Muhasebe Sistemi: Merdiven Yöntemi ’nin Kullanım Alanları (State Accounting System in the Ottoman Empire: Application Areas of Stairs Method)”, Katalog (“The 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History” için), İstanbul: Seçil Ofset.- Önsöz-Oktay Güvemli.*
- *Elitaş, C., O. Güvemli, O. Aydemir, M. Erkan, U. Özcan ve M. Oğuz (2008a), Osmanlı İmparatorluğu ’nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi, T.C. Maliye Bakanlığı Yayınları, ISBN: 978-975-8195-16-9, Ankara, Nisan.*
- *Elitaş, C., O. Aydemir, M. Erkan ve T. Yenigün (2008b), “The Double-Entry Accounting System-Before Luca Pacioli”, 12th World Congress of Accounting Historians, 1776-1789, İstanbul, Türkiye, 20-24 July.*
- *Elitaş, C., O. Aydemir ve B. L. Elitaş (2009), “Çift Taraflı Kayıt Tekniğinin Bilin(mey)en Geçmişi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV), 33-46.*
- *Erkan, M., O. Aydemir ve C. Elitaş (2006), “An Accounting System used Between 14th and 19th Centuries in the Middle East : The Merdiven (Stairs) Method,” 11th World Congress of Accounting Historians, Nantes, France, 19-22 July.*
- *Erkan, M., C. Elitaş, O. Aydemir ve U. Özcan (2007a), “Accounting System of the İlhanians and a Sample Practice,” The Balkan Countries’ 1st International Conference On Accounting and Auditing, 755-771, Edirne, Türkiye, 8-9 March.*
- *Erkan, M., C. Elitaş, O. Aydemir ve U. Özcan (2007b), “Accounting Practices of the Abbasids and a Sample Practice,” The Balkan Countries’ 1st International Conference On Accounting and Auditing, 562-579, Edirne, Türkiye, 8-9 March.*
- *Günday, Dündar (1989), Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı Özellikleri ve Divan Rakamları, Ankara: TTK Kurumu Yayınları VII. Dizi, Sayı: 57a.*
- *Güvemli, Oktay (1995), Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, 1. Cilt, İstanbul.*
- *Güvemli, Oktay (2000), Muhasebe Tarihi–Osmanlı İmparatorluğu Öncesi, 2.Baskı, İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar A.Ş., İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, Nisan.*
- *Napier, Christopher (2009), “Defining Islamic accounting: current issues, past roots”, Accounting History, 14, 121-144.*
- *Otar, İsmail (1991), Muhasebede Siyakat Rakamları, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş.*
- *Öztürk, Said (1996), Osmanlı Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı Ve Tarihi Gelişimi, OSAV, İst.*
- *Payzın, H. Sabahattin (1992), Tarihte Dil, Yazı, Bilim ve Toplum, İzmir: Doğruluk Matbaacılık.*
- *Penndorf, B. (1997), Buchhaltung, 2. Baskı: Stuttgart.*